

LA IMPLANTACION DEL IVA EN ESPAÑA: RESULTADOS Y PERSPECTIVAS

En este artículo descriptivo, **Miguel A. Lasheras Merino** revisa los principales acontecimientos que la implantación del IVA ha suscitado en España. Sus aspectos positivos y sus aspectos negativos son reseñados, sin incidir, sin embargo, en aquellos sobre los que más se trabajó durante la fase de implantación del IVA. Así se destacan cuestiones como los costes indirectos de cumplimiento de obligaciones fiscales, la ya iniciada batalla por conseguir excepciones sectoriales a un impuesto en principio general, y el mayor control del fraude fiscal que el IVA ha supuesto. Finalmente, se sitúa la actual problemática que la situación financiera de la CEE genera respecto al IVA en una doble vertiente: como impuesto armonizado que ha de desempeñar un importante papel en la consecución de un mercado interior y como principal fuente de recursos de la que se nutre el presupuesto comunitario.

INTRODUCCION

ALGO más de un año y medio de vigencia en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) no es un período suficiente para justificar un enfoque reformista a la hora de repasar, aun con perspectivas de futuro, la situación actual de dicho impuesto. Además, no es sólo el escaso tiempo transcurrido desde su implantación en España lo que impide tal enfoque. El hecho de que el IVA sea un tributo armonizado en el área de la Comunidad Económica Europea y sus propias características técnicas implican que, en lo sustancial, no se cuestionen los elementos que lo configuran con la misma intensidad con que en los tiempos presentes se hace respecto al impuesto sobre sociedades (IS), la imposición sobre la renta (IRPF) e incluso el sistema de la seguridad social.

El IVA es un impuesto del que se habla poco en lo que a su mo-

dificación global se refiere, salvo en aspectos muy concretos y sectoriales a los que más adelante me referiré. Se podría decir que sus perspectivas de evolución se proyectan más a medio y largo plazo que a corto. La introducción de criterios de progresividad sobre las cantidades de renta gastada en un IVA mínimo y proporcional, según defendía el informe Meade (1), no configuran un horizonte que pueda, por diversas razones teóricas y prácticas, contemplarse como cercano.

Mi objetivo es, por consiguiente, analizar en el presente artículo los aspectos positivos y negativos que la corta vida del IVA en España ha evidenciado, teniendo presente que su característica de impuesto europeo armonizado incide de manera sustancial en cualquier intento de trazar un mapa que permita indicar cuales han de ser sus vías de progresión en los años venideros.

Como si de una cuenta de resultados comerciales o industriales

se tratara, voy a distinguir un debe y un haber con intención no de obtener un saldo (beneficio o pérdida), que siempre sería subjetivo, sino de introducir una cierta organización en la descripción de las principales cuestiones que la implantación del IVA en España ha suscitado. Trataré en los dos primeros apartados de no incidir en aquellos aspectos que durante la campaña de implantación del impuesto fueron insistentemente puestos de manifiesto (ventajas respecto a la imposición en cascada, eliminación de la doble imposición de la inversión, etc...) y concentrarme en aquellos otros que de forma más directa y específica han afectado a la vida empresarial y administrativa de este país durante el año y pico de vigencia del IVA.

Finalmente, dedicaré un último apartado a situar el impuesto dentro de las aspiraciones comunitarias para conseguir un mercado único, según lo establecido en el Acta Unica Europea y en el Libro Blanco, sin olvidar los condicionantes que los actuales agobios presupuestarios de las Comunidades arrojan sobre el recurso comunitario por excelencia, la aportación en concepto de IVA.

I. EL HABER DE LA IMPLANTACION DEL IVA O SUS ASPECTOS POSITIVOS

1. Tecnificación, generalidad y armonización de la imposición indirecta

España cuenta al fin con un impuesto que permite una transparencia casi total en el tráfico co-

mercial exterior. El mecanismo de deducción cuota a cuota en que se apoya el procedimiento de cálculo de la deuda tributaria ha hecho posible compaginar la sencillez en la liquidación con la ausencia, al menos teórica, de efectos acumulativos y de cascada.

Se ha extendido, debido a la generalidad del IVA, el ámbito del impuesto, y ello ha supuesto una mayor neutralidad de la imposición indirecta frente a los mecanismos del mercado en asignación de recursos. Esta neutralidad, fervientemente guardada por las disposiciones de la 6.^a Directiva, puede verse quebrada en la medida en que se incluyan gastos fiscales o regímenes de excepción (mediante tipos cero o exenciones con derecho a deducción) en la normativa vigente, y que afecten a colectivos concretos e individualizados.

Si entendemos el impuesto como un castigo, como un mecanismo odioso o perverso para obtener fondos que un Estado-Leviatán gasta con escaso control, es evidente que cada sector o rama profesional, industrial o comercial se preguntará cómo es posible que su actividad, generadora de riqueza y de beneficios sociales, se vea obstaculizada por la existencia de un gravamen sobre las operaciones que realiza. No voy a entrar en la exposición de argumentos contrarios a esta visión del Estado y los impuestos, que los hay, pero sí a destacar que, desde una perspectiva de eficiencia económica, ante la incuestionable existencia de la imposición sobre el volumen de ventas, es preferible mantener la generalidad del impuesto y asignar al gasto público, vía subvenciones concretas, el objetivo de redistribuir asignaciones de rentas y discriminar sectores de actividad que establecer tratos de favor dentro

de una norma impositiva de carácter general.

La política contraria conduce, como ha ocurrido en nuestra historia fiscal, a la acumulación de normas de excepción que enrajecen, desvirtúan y complican las figuras impositivas.

Por otra parte, una buena defensa frente a presiones sectoriales, que se puede esgrimir desde posiciones técnicas, radica en la no existencia de excepciones a la generalidad del impuesto. Tumbada la primera ficha, las demás irían cayendo una tras otra. Y mucho me temo que esto es lo que ha comenzado a ocurrir con los arts. 55 y 56 de la Ley de Presupuestos para 1987, al establecer un tipo cero para prestaciones de servicios por abogados y procuradores en todo tipo de procesos ante juzgados y tribunales, para servicios prestados por ciertas asociaciones deportivas y para espectáculos deportivos de carácter aficionado. La enmienda recientemente presentada al proyecto de ley de la propiedad intelectual, eximiendo a los escritores y colaboradores de periódicos y revistas, pertenece también a este proceso.

La novedad del IVA, sus propias características técnicas, que conducen a definirlo como un impuesto neutral frente al consumo, y su sumisión a normas superiores de rango comunitario, implican que no sea utópico calificarlo como un impuesto general sobre el consumo. No lo convirtamos en campo de batalla de presiones sectoriales que, en cualquier caso, podrían conseguir sus legítimos objetivos mediante procedimientos alternativos que no desvirtúen la propia naturaleza del impuesto.

2. Implantación sin traumas

Pese a múltiples opiniones catastrofistas difundidas en la etapa previa a la implantación del IVA, sobre todo centradas en el incremento de precios que se produciría, hoy se puede afirmar que los costes que la sociedad española ha pagado por la armonización de la imposición indirecta con los países de la CEE han sido perfectamente absorbidos por aquélla.

Es de destacar el papel jugado por instituciones públicas y privadas en la elusión de efectos sobre el IPC que, de otra forma, podrían haber sido excesivos. Organizaciones empresariales, empresas representativas de sectores industriales y comerciales, empresas públicas y administraciones públicas, mediante el ejercicio de su cuota de control de mercado consiguieron, al menos inicialmente, evitar un auge indiscriminado de precios.

Es igualmente cierto que a este control del impacto inflacionista del IVA contribuyeron, sobre todo durante el primer semestre de 1986, una serie de circunstancias internacionales que favorecieron dicho control. La caída en los precios del petróleo, la tendencia a disminuir de los tipos de interés y la baja del dólar coadyuvaban, sin duda, a que el impacto del IVA no fuera excesivo en términos del IPC.

Es difícil cuantificar de una manera exacta cuál ha sido, en puntos de crecimiento del IPC, el efecto del IVA sobre la inflación. Existen, sin embargo, estimaciones que, mediante diferentes métodos, sitúan este impacto entre 2 y 2,5 puntos porcentuales. Me refiero, por una parte, a las estimaciones

CUADRO N.º 1

**INCUMPLIMIENTOS FORMALES O SUSTANCIALES
DE LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DEL IVA
(En porcentaje del total muestra)**

ACTIVIDADES	Porcentaje de sujetos pasivos cuyo incumplimiento en obligaciones IVA es de carácter formal o sustancial	
	Facturación (a)	Registros contables (b)
Comercio al por mayor de productos agrarios	23	17
Comercio al por menor de peletería y joyería	28	19
Profesionales veterinarios	27	21
Servicios hostelería	52	25
Servicios alquiler elementos de transporte.	23	14
Transportes de viajeros en automóvil	44	17
Servicios personales	35	18
Espectáculos	51	25
Construcción	19	14
Industria del pan y bollería	48	19
TOTAL ACTIVIDADES	22	13

Fuente: Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda.

realizadas por el Servicio de Estudios del Banco de España (2) en base al análisis de series históricas, y, por otra, a las realizadas utilizando técnicas *input-output*, como las del Instituto de Estudios Fiscales (3) y Secretaría de Estado de Hacienda (4).

3. Incremento en la utilización de técnicas contables en la práctica empresarial

Tanto la Ley del IVA como su desarrollo reglamentario han supuesto un importante incremento en la atención que, desde normas fiscales, se presta a la contabilidad empresarial. Este incremento se ha hecho notar, sobre todo, en empresas individuales y profesionales cuya tradición contable es

escasa. En el período previo a la implantación del impuesto se temía que estas cargas fiscales indirectas de cumplimiento formal y contable supusieran una carga excesiva para contribuyentes poco acostumbrados a las formalidades de una contabilidad medianamente rigurosa.

Durante el año 1986, y dentro del plan especial IVA desarrollado por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, se realizaron 98.653 actuaciones ante otros tantos sujetos pasivos. El cuadro n.º 1 toma de dicha muestra el conjunto de actividades cuyo porcentaje de sujetos pasivos incumplidores es superior a la media del conjunto de actividades, y para cada una de dichas actividades la columna (a) recoge el porcentaje de sujetos pasivos con incumplimiento en materia de facturación y la columna (b) en

materia de registros contables obligatorios.

Para el total de actividades, el 22 por 100 de sujetos pasivos cometieron irregularidades formales o sustanciales en facturación y el 13 por 100 en materia de contabilidad. De estos porcentajes, únicamente el 12 por 100 y el 9 por 100 respectivamente se refieren a incumplimientos puramente formales; es decir, a incumplimientos derivados de no seguir los requisitos que en facturación y contabilidad exige la normativa del IVA, pero de los que no se derivan, en principio, modificaciones en las liquidaciones practicadas.

4. Construcción de censos y control del fraude fiscal

La entrada en vigor del IVA ha obligado a un notable esfuerzo por parte de la Administración tributaria en lo que se refiere a censo y control de actividades empresariales y profesionales. El censo de sujetos pasivos del IVA se ha construido a partir de los existentes en licencias fiscales de actividades comerciales e industriales y de actividades profesionales. Este censo ha sido objeto de una depuración y actualización continua, a partir de los datos suministrados por la actuación de los agentes tributarios, por las declaraciones-liquidaciones periódicas presentadas y por la declaración resumen anual.

El número aproximado de sujetos pasivos censados es de 2.230.000, distribuidos según el detalle del cuadro n.º 2.

Por otra parte, el hecho de que entre el 35 y el 40 por 100 de recaudación del IVA se obtenga a través de las aduanas, y dado que

CUADRO N.º 2

NUMERO DE SUJETOS PASIVOS CENSADOS

A) Obligados a presentar declaraciones-liquidaciones:	
Grandes empresas	4.100
Exportadores	4.900
Régimen simplificado	103.400
Régimen ordinario	1.120.000
TOTAL A)	1.232.400
B) No obligados a presentar liquidaciones:	
Régimen especial de recargo de equivalencia (aprox.)	500.000
Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.	500.000
TOTAL B)	1.000.000
TOTAL A) + B)	2.232.400

Fuente: Centro de Proceso de Datos y Subdirección de Implantación del IVA. Ministerio de Economía y Hacienda.

ducido a un incremento en la presión fiscal indirecta. Entendiendo por tal aquellos costes que la cumplimiento de todas las obligaciones fiscales de carácter formal y administrativo suponen tanto para contribuyentes como para la Administración tributaria, sería importante analizar, e intentar cuantificar, el valor relativo de los mismos respecto a la recaudación del tributo.

El profesor M.C. Sandford, de la Universidad de Bath, ha actualizado recientemente los estudios realizados para el año 1978 en que se valoraba el importe relativo de estos gastos de cumplimiento en el caso del VAT británico (5). El cuadro n.º 3 recoge los principales resultados de este estudio. Desde luego, según tales resultados los costes de cumplimiento, con ser importantes, no suponen cargas insostenibles. Es de destacar que la reducción en casi la mitad que se opera entre 1978 y 1986 el profesor Sandford la atribuye básicamente a la unificación de tipos impositivos que tuvo lugar en el Reino Unido durante este período de tiempo.

Si se puede establecer una relación estrecha entre el número de tipos impositivos y los costes de cumplimiento y gestión del impuesto, teniendo en cuenta que actualmente en el Reino Unido el IVA se grava a un tipo impositivo único y a un tipo cero, es muy probable que, de realizarse en nuestro país un estudio similar, sus resultados arrojasen unos costes en porcentaje de recaudación no lejanos al 10 por 100. En España existen tres tipos impositivos además del tipo cero, que afecta ya no sólo a operaciones de exportación sino también a ciertas prestaciones de servicios. A ello han de añadirse las diferencias de tradición contable entre España y Gran Bretaña, aunque la exis-

en las operaciones de tráfico exterior el control administrativo es notablemente más sencillo que en las operaciones realizadas en el interior del territorio nacional, se produce un seguimiento, por el mecanismo de deducción cuota a cuota, que conduce a que sea difícil la ocultación de escalones siguientes en la cadena de producción y distribución. Por ello, determinados sectores de economía sumergida o cuasi-sumergida se han visto impulsados a legalizar su situación ante la disyuntiva, dejando aparte los cambios en la normativa de infracciones y sanciones tributarias que sin duda también habrán tenido su influencia, de no poder deducir el IVA soportado en las importaciones o de no obtener la devolución de las cuotas soportadas en el caso de exportaciones.

Un claro exponente de este mayor control sobre el fraude fiscal que el propio mecanismo del IVA establece lo constituye el caso, mencionado por la prensa a principios de 1986, de la industria levantería del calzado. Es más que

probable que los 45.000 millones previstos en que la recaudación por IVA superará las cifras inicialmente presupuestadas (1.335.000 millones de pesetas) estén estrechamente relacionados con este mayor nivel de cumplimiento fiscal a que ha conducido la implantación del impuesto.

II. EL DEBE DE LA IMPLANTACION DEL IVA O SUS ASPECTOS NEGATIVOS

1. Incremento de la presión fiscal indirecta

Dado el rigor con que los requisitos contables y de carácter formal son regulados en el IVA, y dada la extensión de sujetos pasivos producida respecto al impuesto general sobre el tráfico de empresas, es obvio que la reglamentación del impuesto ha con-

tencia de regímenes especiales que aligeran las obligaciones formales de los sujetos pasivos actúan también, pero en sentido contrario.

2. Proliferación de regímenes especiales

Desde el punto de vista de simplificación de obligaciones formales, y quizá también desde una perspectiva de simplificación en los mecanismos de control de recaudación, la existencia de los numerosos regímenes especiales, que la actual legislación IVA contempla, garantiza, a igualdad de recaudación, menor coste por parte de sujetos pasivos y Administración. Sin embargo, ello tiene un coste en términos de principios como el de justicia (generalidad) y neutralidad impositiva.

Existen en nuestra legislación los siguientes regímenes especiales:

- Régimen especial de recargo de equivalencia.
- Régimen simplificado.
- Régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.
- Régimen especial de bienes usados.
- Régimen especial de objetos

de arte, antigüedades, y objetos de colección.

- Régimen especial de las agencias de viaje.
- Régimen especial de determinación proporcional de las bases imponibles en el comercio minorista.

Lo negativo, sin embargo, de esta proliferación de regímenes, más que en su propia existencia, radica en el tratamiento diferenciado que provocan entre los sujetos pasivos del impuesto.

¿Qué sentido tiene que a igualdad de volumen de operaciones un comerciante minorista o un industrial en régimen simplificado sean tratados de manera diferente que un profesional o un arrendador de locales de negocios a efectos del impuesto?

La existencia de esta diversidad de regímenes especiales impone unos costes de cumplimiento claramente discriminatorios a unos colectivos frente a otros, sin aparente justificación teórica.

Por otra parte, los múltiples regímenes existentes elevan el coste legislativo de utilización de los tipos impositivos como instrumento de política económica, ya que cualquier alteración en los mismos obliga simultáneamente a modificar los tipos del recargo de equiva-

lencia que recae sobre las operaciones entre mayoristas y minoristas, el tanto por ciento de compensación en el régimen especial de agricultura ganadería y pesca, y los módulos correspondientes al régimen simplificado. Una vez finalizado todo este proceso de ajuste normativo, podría ocurrir que las causas iniciales que justificaban una modificación en los tipos impositivos hubieran desaparecido, o que se hubieran visto alteradas, haciendo pertinente una nueva modificación. En todo caso, la inercia existente, debido a los costes mencionados en lo que a modificaciones de los tipos impositivos se refiere, es patente.

III. EL FUTURO DEL IVA EN LA CEE

1. La consecución de un mercado interior

El IVA es un impuesto diseñado para funcionar en un ámbito territorial en el que soberanía fiscal y unidad de mercado coincidan. La existencia de diferentes soberanías fiscales obliga a que, para atribuir a cada una de ellas la recaudación correspondiente, se produzca un control en el movimiento de bienes y servicios entre ellas. De no ser así, esto es, de no existir control fronterizo entre los diferentes territorios fiscales, surge el problema de determinados ingresos tributarios en la Administración de un cierto territorio que deberán ser finalmente trasladados a la Administración tributaria cuyo ámbito se corresponde con el lugar donde se consumen los bienes producidos, en territorio diferente.

Otra solución posible es llevar a cabo la recaudación en una caja

CUADRO N.º 3

GASTOS DE CUMPLIMENTACION DEL IVA EN EL REINO UNIDO (En porcentaje de recaudación)

	1977/78	1984/85
Sujetos pasivos	9	5
Administración pública	2	1
TOTAL	11	6

Fuente: SANDFORD (1986).

única y posteriormente, mediante índices e indicadores, proceder a la distribución de lo recaudado entre las diferentes demarcaciones territoriales. Pero si se quiere que quien recaude sea la Administración titular del derecho a cobrar el impuesto, surgen los problemas derivados del control de operaciones realizadas en cada territorio.

Indudablemente, un impuesto monofásico sobre el volumen de ventas sintoniza, en mayor medida que un impuesto sobre el valor añadido, con esta coexistencia de unidades fiscales diferentes en un mercado único, pues grava las operaciones cuyo destinatario es el consumidor final y hace innecesarios los controles o ajustes anteriormente mencionados.

El Acta Unica Europea apuesta por la consecución de un mercado europeo sin fronteras técnicas, físicas o fiscales, manteniendo vigente el IVA.

La abolición de fronteras fiscales, según propuesta de la Comisión, se pretende conseguir mediante el tránsito de mercancías en el territorio comunitario sin liquidación de impuestos. Así, un importador español de maquinaria alemana soportaría el impuesto (al tipo impositivo alemán) que le repercutiera el vendedor alemán. Posteriormente el empresario importador español podría deducirse dicho impuesto del repercutido en sus operaciones sujetas y no exentas, ingresando la diferencia en la Administración española. Si los bienes producidos con la maquinaria importada fueran finalmente consumidos en territorio español, la Administración alemana deberá compensar a la española por el impuesto que se dedujo el importador español y que el exportador alemán ingresó en aquella Administración. A tal efecto, propone

la Comisión que se cree una Cámara de Compensación en la que se anoten y compensen entre sí los saldos deudores y acreedores de los diferentes países de la Comunidad, liquidando de forma periódica, mediante los flujos correspondientes de fondos, las diferencias surgidas.

Este mecanismo de compensación conlleva múltiples problemas de difícil solución, que no permiten considerar como realista su implantación inmediata, pese a los mandatos contenidos en el Libro Blanco para la consecución de un mercado interior, elaborado por la Comisión de la CEE a raíz del Acta Unica Europea.

En primer lugar, surgen dificultades importantes en el control de los movimientos de bienes entre los distintos países, que son causa de los cargos y abonos correspondientes a dicho país en la Cámara de Compensación. Esta pérdida de control por parte de la Administración tributaria repercutirá, además, en el nivel de cumplimiento total del impuesto, dada la importancia que, como ya se ha indicado, tiene el control de exportaciones e importaciones en la detección del fraude fiscal.

Por otra parte, las modificaciones en el tipo de cambio y las diferencias temporales entre la deducción del impuesto y la compensación correspondiente, así como la importancia de los flujos de compensación respecto a la balanza de pagos, pueden suponer sustanciales problemas financieros.

En cualquier caso, una armonización de bases y tipos parece imprescindible para evitar discriminaciones comerciales entre países, debido al consumo de sujetos exentos y de familias o consumidores finales. Estos desviarían sus adquisiciones hacia aquellos paí-

ses con un menor tipo de IVA o con un tratamiento más generoso en sus bases de aplicación.

Por ello, y con independencia de las dificultades prácticas y de negociación que el proceso de armonización conlleva, la CEE intentará en el futuro inmediato conseguir un acercamiento de los tipos impositivos vigentes, así como reducir, en la medida de lo posible, el número de tipos impositivos diferentes que existe en cada país.

2. El IVA como recurso financiero de la CEE

La necesidad de superar la actual insuficiencia financiera del presupuesto comunitario ha de repercutir, sin duda, en el futuro próximo del IVA. El principal recurso de la Comunidad es la aportación en concepto de IVA que cada Estado miembro realiza, como una proporción determinada de la base armonizada del impuesto. Esta proporción tiene un techo máximo totalmente raquítico frente a los actuales programas de gasto de la Comunidad. Así pues, la construcción financiera de Europa coloca actualmente al presupuesto de ingresos frente a las siguientes disyuntivas:

a) Elevar el tope de aportación por IVA. Lo que significa mantener en lo demás la situación actual y conseguir un incremento de financiación que mantenga constante la participación de cada Estado miembro respecto a la existente con anterioridad a la elevación.

Esta opción, como las restantes, no debe plantearse al margen de una reforma de la política de gasto de la Comunidad, y concretamente de su política agrícola. La Comunidad debe decidir cuánto y cómo quiere gastar para saber cómo

mo financiar dicho gasto, de manera que las decisiones en materia de ingreso y en materia de gasto se han de producir de forma casi simultánea.

Este incremento en el tipo de aportación podría diseñarse en función de los gastos que financia y del beneficio que cada Estado-miembro perciba, o de cualesquiera otras variables que modificaran las proporciones actuales.

b) Sustituir la aportación IVA por aportaciones fijadas en base a macromagnitudes. Lo que implica no sólo una modificación en el método de cálculo, sino el tránsito de un sistema de recursos propios, como teóricamente es el 1,4 por 100 de la base armonizada IVA, a un sistema de financiación mediante aportaciones de los Estados-miembro. Ello supone que la relación fiscal entre ciudadanos y CEE deja de ser una relación directa (como teóricamente lo es en la situación actual, en la que ante cada factura con IVA el consumidor sabe que el 1,4 por 100 de la base imponible es un ingreso de la Comunidad) para convertirse en una relación indirecta, a través de los Estados-miembro (el ciudadano contribuye con sus impuestos a financiar los gastos de un Estado-miembro, y entre ellos la aportación de cada Estado a la CEE).

Este sistema de financiación presenta, no obstante, la ventaja de permitir articular la financiación del presupuesto comunitario con la consecución de ciertos objetivos de cohesión social interna. Es decir: se podría establecer un método de cálculo de la aportación a la CEE tal que los países ricos aportasen más, en relación más que proporcional, que los países pobres.

c) Base IVA armonizada y obtenida mediante métodos estadís-

ticos. Una armonización estadística y fiscal permitiría combinar, en cierta medida, las dos alternativas anteriores, de manera que, manteniendo la relación sujeto activo (CEE)-sujeto pasivo (ciudadano), se eliminaran algunos problemas actuales, entre los que destaca el del fraude fiscal y el del complejo cálculo del tipo medio ponderado.

Según el procedimiento actual, la base armonizada se obtiene dividiendo la recaudación real obtenida por el tipo medio ponderado del IVA, de manera que:

1) El nivel de incumplimiento fiscal de un país se traslada, al minorar la recaudación teórica o posible, a la propia CEE, cuando sus competencias en materia de control y represión del fraude son nulas.

2) El cálculo complejo del tipo medio ponderado supone importantes costes de arbitraje y negociación entre los diferentes Estados-miembro y la CEE.

Así pues, según esta alternativa, se evitaría el problema político de romper la vinculación directa entre sujetos pasivos y órganos comunitarios sin que, como ocurre con el sistema actual, se produjeran los defectos señalados más arriba. Al calcular la base armonizada no a partir de la recaudación real sino de estadísticas nacionales, las pérdidas o ganancias de recaudación por menor o mayor control del fraude fiscal serían atribuibles exclusivamente a cada Estado-miembro. El cálculo estadístico de la base de aportación, además, con un sistema europeo de cuentas nacionales armonizado en cada país implica menores dificultades de cálculo que el tipo medio ponderado actual. Finalmente, si se desea incorporar mecanismos de diferenciación progresiva en la aportación de cada Estado-

miembro, ello puede realizarse mediante ponderaciones de las macromagnitudes que intervienen en la base armonizada (consumo privado, FBCF y consumo intermedio de sectores exentos, etcétera).

El IVA, en conclusión, va a ser la figura tributaria en que se anuden la mayor parte de los problemas, tanto teóricos como prácticos, que plantea la construcción de Europa desde el punto de vista de los ingresos presupuestarios. Este hecho, más que las características propias de un IVA específicamente español, va a condicionar la posible evolución del mismo en lo que resta hasta esa fecha, casi mítica, de 1992, en que la Comunidad pretende fijar su horizonte para conseguir un mercado único sin fronteras fiscales.

NOTAS

(1) COMISIÓN MEADE (1980), *Estructura y Reforma de la imposición directa*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

(2) ESPASA, A. y otros (1986), *Análisis del proceso inflacionista y perspectivas para 1986 y 1987*, Servicio de Estudios Banco de España, mimeo, Madrid, noviembre.

(3) CALATRAVA, A., y MARTÍNEZ-AGUADO, T. (1986), *Determinación de la cuota visible y en cascada soportada por los Sectores de las TIOE 80 y proyección a 1985*, Instituto de Estudios Fiscales, mimeo, Madrid, abril.

(4) SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA (1986), *Resultados modelo IINDIO*, mimeo, Madrid.

(5) SANDFORD, M.C., (1986), *Compliance costs of VAT in the United Kingdom*, Conferencia Europea sobre el IVA, Cámara de Comercio e Industria de Atenas, Atenas, diciembre.